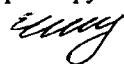


0- 794088

На правах рукописи



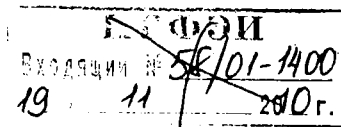
ШАПОРЕВА Екатерина Сергеевна

**УЧЕТ И АНАЛИЗ ИЗДЕРЖЕК
ЭНЕРГОСЕРВИСНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ
АТОМНОЙ ЭНЕРГЕТИКИ**

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Саратов - 2010



Работа выполнена на кафедре анализа хозяйственной деятельности и аудита Саратовского государственного социально-экономического университета.

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор
Бариленко Владимир Иванович

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Пискунов Владимир Александрович
- канд. экон. наук, доцент
Коблова Галина Ивановна

Ведущая организация - Тюменский государственный университет.

Защита состоится 10 декабря 2010 года в 13⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

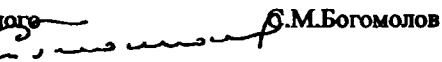
С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 10 ноября 2010 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000715142

Ученый секретарь диссертационного совета, д-р экон. наук, профессор  С.М.Богомолов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Реформирование электроэнергетики является важнейшей составляющей институциональных преобразований в экономике России. Вводимые преобразования привели к радикальным изменениям в структуре самой отрасли электроэнергетики: осуществлено разделение между естественно монопольными видами деятельности, такими как передача электроэнергии, оперативно-диспетчерское управление и потенциально конкурентными - производством, сбытом электроэнергии, ремонтом и сервисом. Вместо прежних вертикально-интегрированных компаний, которые объединяли в себе выполнение всех выше перечисленных функций, созданы структуры, специализирующиеся на отдельных видах деятельности. Генерирующие, сбытовые и энергосервисные компании становятся самостоятельными частными предприятиями, которые свободно конкурируют на рынке друг с другом.

Энергосервисные компании - это компании, деятельность которых направлена на обеспечение внутренних потребностей организаций - производителей электроэнергии, а также на предоставление услуг по обслуживанию внешних пользователей энергоресурсов.

Атомная энергетика является важнейшим компонентом топливно-энергетического комплекса нашей страны. В силу ее специфики при формировании договорных отношений между АЭС и энергосервисными компаниями особое внимание уделяется способности подрядных организаций обеспечить необходимый уровень безопасности на всех этапах выполнения работ, оказания услуг. Эти условия влияют на требования, предъявляемые к исполнителям заказов, на объемы обязательств, на цены договоров и как следствие - на способы учета и анализа данных обязательств и их исполнения.

Для обеспечения бесперебойной, качественной и безопасной работы объектов атомной энергетики необходимо осуществлять детальный контроль за выполнением работ энергосервисными предприятиями. В связи с этим оптимизация учета и анализа расходов по договорам, исполнения договорных условий, сроков выполнения контрактов является необходимым условием для безопасного и эффективного функционирования энергосервисных предприятий как исполнителей заказов и объектов электроэнергетики как заказчиков работ, услуг.

Однако существующая ныне система учетно-аналитического обеспечения деятельности энергосервисных компаний не способна формировать информацию, которая могла бы полностью удовлетворить потребности различных групп пользователей. В особой степени это касается учета и анализа расходов по выполнению договоров с атомными электростанциями. Поэтому, на наш взгляд, необходима качественно новая финансовая и управленческая информация о производственно - финансовой деятельности предприятий энергосервиса, на ос-

- обеспечить меры контроля за надлежащим и своевременным исполнением обязательств по договору перед заказчиком и уровня безопасности при выполнении работ, оказании услуг, позволяющие выявить резервы допустимого снижения затрат по контракту;

- выработать предложения по оценке финансовых результатов реализации отдельных договоров и их влияния на финансовое состояние обслуживающего предприятия в целом.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является теоретическое и методологическое обеспечение совершенствования учетного отражения и анализа расходов, связанных с исполнением договоров обслуживающими организациями атомной энергетики. Объектом исследования являются предприятия, занимающиеся такими видами деятельности как: проектирование, строительство и реконструкция энергообъектов, энергомонтаж и наладка, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, энергоремонт и модернизация, инжиниринг, диагностика оборудования и систем, изготовление специализированного технологического оборудования для конкретных заказчиков и его частей (теплообменники, паропроводы, трансформаторы); комплексные поставки оборудования, запчастей, складские услуги, услуги по обеспечению энергоэффективности для потребителей; консалтинг, а также другие предприятия электроэнергетического комплекса, входящие в систему концерна "Росэнергоатом". В качестве базовых предприятий выступили компании ООО "Энергоремонт", ООО "Энергомонтаж и ремонт" и ООО "Монтажэнерго".

Теоретической и методологической основой исследования послужили фундаментальные положения экономической теории прав собственности, теории фирмы, новой институциональной теории контрактов, труды отечественных и зарубежных ученых, посвященные проблемам бухгалтерского и управленческого учета, экономического анализа, Гражданский Кодекс РФ, Федеральные законы, другие гражданско-правовые нормативные акты, положения по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, международные стандарты финансовой отчетности, материалы научных конференций, специальной литературы в области бухгалтерского учета, анализа хозяйственной деятельности.

В ходе выполнения диссертационной работы применялись различные методы научного исследования: выборочное наблюдение, обследование, группировка, сравнение, анализ и обобщение, системный и комплексный подходы.

Информационной базой исследования явились нормативно-правовые акты Российской Федерации, данные статистических сборников, монографические данные отечественных и зарубежных авторов, документы, регламентирующие процесс учета и анализа доходов и расходов в рамках договорных отношений. Использовались также материалы ведущих рейтинговых агентств, периодических изданий, фактические данные энергосервисных предприятий, работающих в отрасли атомной энергетики, а также информация web-сайтов, имеющих отношение к проблематике работы.

Научная новизна исследования заключается в разработке и обосновании теоретических положений и практических рекомендаций по формированию ме-

тодики учета расходов в рамках заключаемых предприятиями энергосервиса договоров и осуществлению на основе использования полученной информации анализа расходов по отдельным договорам и по предприятиям в целом.

В результате исследования получены следующие результаты, содержащие научную новизну:

- раскрыто содержание специфических затрат энергосервисных организаций атомной энергетики, возникающих при заключении договоров на обслуживание и оказание услуг в связи необходимостью обеспечения безопасности АЭС;

- даны методические рекомендации по ведению аналитического учета затрат, связанных с подготовкой контрактов и осуществлением контрактных отношений в энергосервисных организациях, и разработана необходимая в этих целях классификация специфических для предприятий данной группы транзакционных издержек;

- разработана методика ведения синтетического учета прямых расходов в энергосервисных организациях, которая дает возможность систематизировать информацию о затратах по отдельным договорам и использовать ее для калькуляции по отдельным объектам обслуживания и оказания услуг;

- предложена система аналитических показателей оценки обеспеченности энергосервисных организаций специальным оборудованием, наличие которого и безопасность являются предметом особого контроля в рамках реализации контрактных отношений с АЭС (показатели, характеризующие состояние машин и механизмов, уровень их готовности к использованию в энергосервисе для выполнения работ с объектами повышенной опасности);

- разработана методика анализа уровня и качества исполнения энергосервисными организациями своих контрактных обязательств на основе оценки сумм претензий, штрафных санкций и поощрительных платежей;

- предложен алгоритм и методика осуществления анализа данных о доходах и расходах энергосервисной организации по отдельно взятым договорам, предусматривающая сравнение ключевых параметров заключенных договоров и результатов их исполнения.

Теоретическая и практическая значимость работы. Сделанные выводы и предложения позволяют повысить информационные возможности аналитических данных, усилив роль учетного отражения затрат в процессе принятия управленческих решений. Применение разработанных теоретических положений и организационно-методических рекомендаций для совершенствования учета расходов в рамках отдельных договоров в энергосервисной деятельности позволит оперативно и максимально точно определять, отслеживать и предотвращать возможные убытки, связанные с невыполнением или не надлежащим выполнением обязательств по контрактам, с возникновением непредвиденных расходов и неоправданных перерасходов средств.

Результаты исследования могут использоваться при разработке отраслевых нормативных и методических документов, при подготовке методического обеспечения учебного процесса в высших учебных заведениях при преподавании

курсов учетно-аналитических дисциплин, в системе профессиональной подготовки и повышения квалификации аудиторов и профессиональных бухгалтеров.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертации и результаты исследования были доложены на региональных научно-практических конференциях и семинарах, опубликованы в сборниках научных трудов и специализированных бухгалтерских журналах, в том числе три статьи размещены в журналах, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ. Положения диссертации используются в учебном процессе Балаковского института экономики и бизнеса (филиала) Саратовского государственного социально-экономического университета в ходе преподавания дисциплин "Бухгалтерский управленческий учет", "Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности" и "Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы".

Предложенные автором рекомендации по совершенствованию методики бухгалтерского учета и анализа расходов по договорам на оказание услуг и выполнение работ обслуживающими компаниями атомной энергетики внедрены и практически используются в экономической работе крупных энергосервисных предприятий Саратовской области (ООО "Энергомонтаж и ремонт", ООО "Монтажэнерго").

Объем и структура работы. Цель и задачи исследования определили структуру диссертационной работы и приложений. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Во введении обоснована актуальность темы диссертации, сформулирована суть проблемы, определены цель и задачи исследования, раскрыты научная новизна и практическая значимость научных результатов.

В первой главе "Договор на оказание услуг как специфический объект учета и контроля на предприятиях, обслуживающих атомную энергетику" рассматриваются основные предпосылки развития теории и практики совершенствования учета и анализа расходов по договорам энергосервисных предприятий, уточняется понятие "энергосервис", для отражения его учетно-аналитической специфики, определяются и выделяются основополагающие принципы учета и анализа договорных отношений на рынке энергосервисных услуг.

Вторая глава "Учет расходов в рамках выполнения обязательств, обусловленных контрактом" посвящена вопросам возможности применения существующего и разработке нового инструментария, связанного с методикой выделения в системе бухгалтерского учета ряда аналитических счетов для более детальной информации по расходам энергосервисных компаний, возникающих в ходе исполнения обязательств по договорам обслуживания АЭС.

В третьей главе "Анализ расходов, связанных с заключением и исполнением договоров" выявлены и обоснованы критерии оценки эффективности деятельности энергосервисных компаний и получаемого ими финансового результата, разработаны рекомендации по совершенствованию методического обеспе-

чения анализа расходов энергосервисных компаний в рамках заключенных контрактов и контроля за надлежащим исполнением договорных обязательств.

В заключении изложены основные выводы и предложения по результатам проведенного исследования.

Список использованной литературы содержит 165 источников. В работе 8 приложений и 11 таблиц. Объем диссертации составляет 158 страниц..

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Результаты диссертационного исследования представлены в трех группах взаимосвязанных между собой научно-практических выводов и предложений, выносимых на защиту.

Первая группа поднимаемых проблем диссертационной работы посвящена теоретическому обоснованию необходимости развития учетного и аналитического научно-практического инструментария в энергосервисной деятельности, определению и выделению основополагающих принципов учетного отражения и анализа договорных отношений на рынке энергосервисных услуг, обоснованию целей, задач, учета и анализа расходов, связанных с исполнением договоров обслуживающих организаций атомной энергетики.

Атомная отрасль России представляет собой мощный комплекс, состоящий из 200 предприятий и организаций, в которых работают свыше 190 тыс. человек. В структуре отрасли - четыре крупных научно-производственных комплекса: предприятия ядерно-топливного цикла, атомной энергетики, ядерно-оружейного назначения и научно-исследовательские институты.

По данным Федеральной службы государственной статистики общий объем выработанной электроэнергии тепло-, гидро- и атомными электростанциями в 2008 году составил 1037 млрд кВт.ч., что на 2,2% больше, чем в предыдущем году, в том числе на долю атомных электростанций приходится 15,8% произведенной электроэнергии. При этом в России реализуется масштабная программа развития атомной энергетики, предполагающая увеличение ее доли в выработке электроэнергии до 25-30% к 2020 году.

Обеспечение безопасности работы атомных электростанций является задачей номер один в области электроэнергетики не только в России, но и на международном уровне. Проблемой обеспечения текущей безаварийной эксплуатации объектов атомной энергетики и других потенциально ядерно и радиационно-опасных объектов занимаются такие государственные структуры России, как Государственная корпорация по атомной энергетике "Росатом", Федеральная служба по экологическому, технологическому и атомному надзору (Ростехнадзор), Госатомнадзор России. Решение данной проблемы осуществляется за счет государственного контроля всех этапов проектирования, строительства и эксплуатации объектов атомной энергетики и всех предприятий, задействованных в этом.

Для компаний, работающих в отрасли атомной электроэнергетики по таким направлениям как проектирование, конструирование и изготовление оборудо-

вания, оказание услуг по обслуживанию, ремонту, монтажу объектов энергетики возникают специфические обязательные требования по квалификации кадров, получению разрешений и доступа к использованию специализированного оборудования, необходимости наличия комплекта обосновывающих документов для работы с объектами атомной энергетики. Такие предприятия носят обобщенное название "энергосервисные компании"

В диссертационном исследовании трактовка понятия "энергосервис" для отражения его учетно-аналитической специфики состоит в том, что под ним понимается деятельность компаний, направленная на обеспечение внутренних потребностей организаций - производителей электроэнергии (объектов ОАО "Концерн Росэнергоатом"), а также предоставление услуг по обслуживанию внешних пользователей энергоресурсов, с соответствующим их отражением в учете и отчетности компаний.

Отрасль электроэнергетики имеет ряд характерных особенностей, которые необходимо отражать в учете и анализе расходов по договорам обслуживания энергосервисных предприятий. При заключении контракта между энергосервисной компанией и АЭС особое внимание уделяется способности подрядной организации обеспечить необходимый уровень безопасности на всех этапах выполнения работ и оказания услуг. Эти условия влияют на требования, предъявляемые к исполнителю заказа, на объем обязательств и на цену договора, и как следствие, на способы учета данных обязательств и осуществление анализа деятельности предприятия.

Возникновение дополнительных обязательств подрядчика перед заказчиком по обеспечению безопасности работы АЭС влечет за собой и образование специфических затрат подрядчика, которые связаны с заключением договора на выполнение работ и оказание услуг еще до момента принятия обязательств по контракту. К таким затратам можно отнести расходы на получение разрешений на осуществление деятельности в энергосервисе, выдаваемых соответствующими органами государственного регулирования; расходы на вступление в профильные саморегулируемые организации (например, в случае если энергосервисное предприятие работает в области строительства, реконструкции, капитального ремонта объектов капитального строительства) и на ежегодные членские взносы в эти организации; расходы на обучение, аттестацию и периодическое повышение квалификации персонала в специализированных учебных центрах; расходы на проведение систематических и дополнительных медицинских обследований работников; расходы на осуществление дополнительного технического, радиационного и экологического контроля на всех этапах проведения работ.

Выделенная группа затрат, возникающих в процессе формирования договорных отношений между обслуживающими организациями и объектами атомной энергетики, предполагает их обособленное учетное отражение для создания информационной базы, позволяющей анализировать и прогнозировать доходы и расходы, связанные с заключением договоров и с исполнением обязательств по

ним, определять реальные финансовые результаты деятельности компании по каждому из договоров.

Вторая группа научных проблем диссертационного исследования связана с обоснованием подходов к методическому обеспечению организации учета и анализа расходов энергосервисных компаний, возникающих в рамках заключаемых договоров с объектами атомной энергетики.

Принципиальное значение имеет обоснование признания в учете возникновения специфических затрат еще на этапе подготовки и заключения договоров. Это позволяет отслеживать преддоговорные затраты по каждому договору или по группе договоров и изучать процесс возникновения издержек в комплексе. В свою очередь, это дает возможность связывать в системном управленческом учете ожидаемые неизбежные издержки с выполнением условий конкретного договора и тем самым уточнять реальную стоимостную оценку контракта.

По результатам исследования, носящие трансакционный характер расходы исполнителя, связанные с заключением договоров, целесообразно отражать в учете по дебету субсчета "Преддоговорные расходы" к счету 97 "Расходы будущих периодов" с отдельным отражением в аналитическом учете на дополнительных субсчетах затрат, сгруппированных в зависимости от заказчиков, фигурирующих в договоре, видов затрат и времени их образования, с последующим списанием их на аналитические счета продаж соответствующих услуг.

Одной из основных особенностей договоров на выполнение предприятиями - подрядчиками работ на атомных электростанциях является то, что подобные договоры в электроэнергетике носят долгосрочный характер и заключаются на сроки не менее года. Это предполагает необходимость и возможность группировки трансакционных издержек, возникающих при заключении контрактов, с привязкой к определенным заказчикам. Одна энергосервисная компания может обслуживать различные субъекты энергетики, с которыми могут быть заключены долгосрочные контракты по различным направлениям деятельности с возможностью многолетнего сотрудничества на основе пролонгации этих контрактов.

В связи с этим, по нашему мнению, трансакционные издержки следует объединять на счете 97 "Расходы будущих периодов" с их группировкой в аналитическом учете на отдельных субсчетах по каждому конкретному заказчику и номеру договора.

Аналитическая учетная процедура может быть осуществлена и по ожидаемым неизбежным издержкам, носящим общий характер, которые невозможно отнести к конкретному договору. Подобные преддоговорные затраты рекомендуется объединять на субсчете "Общие трансакционные издержки", также открываемом к счету 97 "Расходы будущих периодов".

Одной из основных предпосылок рациональной организации учета затрат в рамках отдельного договора является экономически обоснованная их классификация. В диссертации показано, что для организации бухгалтерского учета фактических и сметных затрат по отдельным контрактам необходимо ввести группу счетов, которые будут использоваться для обобщения информации о прямых за-

тратах, возникающих по отдельно взятой смете для детального контроля за расходами предприятия по конкретному договору. Такая информация предназначена для проведения анализа прямых фактических затрат по отдельным контрактам в сопоставлении со сметными расходами, а также для принятия управленческих решений в сфере ценообразования. К таким счетам предлагается отнести:

- счет 30 "Материальные затраты";
- счет 31 "Затраты на оплату труда";
- счет 32 "Отчисления на социальные нужды";
- счет 33 "Услуги производственного характера со стороны";
- счет 34 "Прочие затраты";
- счет 35 "Формирование себестоимости в разрезе отдельных договоров".

На обозначенных выше счетах находят свое отражение фактические прямые затраты, понесенные предприятием при исполнении обязательств по контракту.

Счет 30 "Материальные затраты" предназначен для отражения стоимости израсходованных на производство материалов, покупной энергии, выполненных сторонними организациями работ промышленного характера, материальных составляющих других расходов, непосредственно связанных с выполнением условий заключенного договора. К счету 30 "Фактические материальные затраты" должны открываться субсчета по видам и направлениям материальных затрат.

На счете 31 "Затраты на оплату труда" найдут свое отражение суммы начисленной заработной платы, включая премии и другие формы оплаты труда производственных рабочих и других категорий работников организации, задействованных непосредственно в исполнении обязательств по договору на оказание услуг, выполнение работ в энергосервисе. К этому счету необходимо открыть субсчета, характеризующие виды и направления начислений на оплату труда.

По счету 32 "Отчисления на социальные нужды" будут отражаться суммы, начисленные для формирования пенсионного фонда и других аналогичных фондов социальной защиты. К счету 32 "Отчисления на социальные нужды" открываются субсчета по видам отчислений на социальные нужды.

Счет 33 "Услуги производственного характера со стороны" энергосервисные предприятия могут использовать для того, что бы учесть расходы на услуги производственного характера, выполненные другими организациями (например: экспертиза промышленной безопасности технических устройств, применяемых на опасном производственном объекте; техническое освидетельствование устройств, применяемых в работе на объектах атомной энергетики; исследования качества конструкционных материалов и их соединений при различных сочетаниях температурно-силовых и коррозионных воздействий и т.д.). К счету 33 "Услуги производственного характера со стороны" должны открываться субсчета в зависимости от видов выполняемых работ, оказываемых услуг.

По счету 34 "Прочие затраты" следует показывать расходы, которые не нашли отражения в смете, сформированной на основании договора, но возникли в ходе выполнения обязательств по нему. Помимо этих расходов, по счету 34

"Прочие затраты" в работе предлагается отражать транзакционные расходы исполнителя, связанные с заключением договоров. Аналитический учет подобных расходов по счету 34 "Прочие затраты" обязателен, так как выделенные расходы оказывают значительное влияние на себестоимость договора и определение финансового результата от деятельности предприятия.

На счет 35 "Формирование себестоимости в разрезе отдельных договоров" производится ежемесячное списание со счетов 30, 31, 32, 33 и 34 затрат, возникших при выполнении условий конкретного договора. Данные по этому счету предоставляют обобщенную информацию о фактических затратах по элементам.

Данная операция должна отражаться в учете следующей записью:

Д-т сч. 35 "Формирование себестоимости в разрезе отдельных договоров"

К-т сч. 30 "Материальные затраты", сч. 31 "Затраты на оплату труда", сч. 32 "Отчисления на социальные нужды", сч. 33 "Услуги производственного характера со стороны", сч. 34 "Прочие затраты".

Использование предложенных выше счетов позволяет предприятию получать информацию о прямых издержках по каждому конкретному договору или по группе договоров, без необходимости выделения их отдельно со счета 20. Это ускорит получение информации и позволит использовать данные, сгруппированные на счетах, при проведении анализа результатов деятельности энергосервисной компании.

Третья группа разрабатываемых в диссертации проблем связана с обоснованием рекомендаций по методическому обеспечению анализа расходов энергосервисных компаний в рамках заключенных контрактов и контроля за надлежащим исполнением договорных обязательств.

Обобщающим показателем для анализа эффективности деятельности энергосервисных компаний является получаемый ими финансовый результат. При этом оценка финансового результата невозможна без детального анализа расходов предприятия, возникающих при исполнении договорных обязательств по заключенным контрактам.

Одним из основных этапов анализа расходов по исполнению контрактных отношений в энергосервисе является оценка выполнения и соблюдения договорных условий и обязательств по заключенным контрактам. Такой анализ позволяет получать информацию об эффективности работы всего предприятия в целом и его отдельных структурных подразделений при выполнении конкретных договоров.

Вопрос контроля объемов, сроков, качества и безопасности выполнения работ в атомной электроэнергетике имеет особое значение. При этом основным критерием при выборе энергосервисной компании при работе, связанной с деятельностью атомных электростанций, а также основным требованием при заключении контракта и при оценке исполнения обязательств по нему является обеспечение надлежащего уровня безопасности.

Важнейшим направлением анализа соблюдения требований по обеспечению безопасности в энергосервисе является изучение соответствия параметров машин, станков и оборудования, используемых в работе, соответствующим техни-

ческим требованиям и стандартам РФ. Это связано с тем, что соблюдение предприятием необходимых требований по обеспечению основных рабочих параметров машин и механизмов позволяет обеспечить требуемое качество выполняемых работ, снизить уровень возможных аварий, сбоев и брака в производстве, что приводит к снижению расходов энергосервисных компаний, связанных с нарушениями условий договоров, сроков исполнения обязательств и качества выполняемых работ.

Для проведения анализа соблюдения уровня безопасности при выполнении работ предложены следующие показатели: коэффициент обеспеченности предприятия безопасным оборудованием (*Коб*) и коэффициент безопасного использования машин и механизмов (*Кб.ис*).

$$K_{об} = \frac{V_{ос.об} - V_{ос.об}}{V_{об}} \times 100\%,$$

где: $V_{об}$ - общий объем имеющегося на предприятии оборудования, технических устройств и машин (шт.); $V_{ос.об}$ - показатели: объем машин, оборудования и технических устройств, прошедших оценку на соответствие всем нормативным и техническим требованиям, шт.

Коэффициент обеспеченности предприятия безопасным оборудованием позволяет определить, какая доля оборудования прошла оценку соответствия и может использоваться для работы с объектами повышенной опасности, такими как АЭС. Данный коэффициент может быть использован как для характеристики оборудования, машин, технических устройств всего предприятия, так и при расчете процента обеспеченности надлежащим оборудованием для выполнения работы по конкретному договору. При этом, чем ниже значение данного показателя, тем выше эффективность и безопасность выполняемых работ, оказываемых услуг.

$$K_{б.ис} = \frac{Уз \text{ факт}}{Уз \text{ план}} \times 100\%,$$

где: *Уз факт* и *Уз план* - уровень плановых и фактических затрат, понесенных организацией на обслуживание ремонт и диагностирование оборудования в отчетном периоде, рассчитываемые по следующей формуле:

$$Уз = \sum (\Pi \times \frac{Ha + Hp}{100} + \frac{\Pi ч}{T ч} \times B \times \kappa),$$

где: Π - балансовая (инвентарно-расчетная) стоимость машин (руб); Ha - годовая норма амортизационных отчислений на полное восстановление по определенному виду машин; Hp - годовая норма затрат на ремонт и техническое обслуживание машин (%); B - нормативный годовой режимный фонд времени эксплуатации машин (час); $\Pi ч$ - рыночная цена быстроизнашивающихся частей или их комплекта на одну машину (руб); $T ч$ - нормативный ресурс быстроизнашивающихся частей или их комплекта на машину, (маш/час); κ - количество машин, требующих замены быстроизнашивающихся частей (ед).

Данный коэффициент показывает уровень затрат, понесенных организацией на обслуживание, ремонт и диагностирование оборудования в отчетном периоде по сравнению с запланированными значениями, что позволяет определить эф-

фektivность осуществления контроля на предприятии за состоянием машин и механизмов, а также за уровнем их готовности к использованию для выполнения работ по договорам в энергосервисе.

Если $K_{\text{в.ис.}} \geq 100\%$, то это свидетельствует о максимальном контроле со стороны предприятия за состоянием парка машин и оборудования и их пригодности для работы по договорам с АЭС.

Предложенные в диссертации показатели, характеризующие уровень качества выполняемых работ и условия безопасности при работе в отрасли атомной энергетики, позволяют оценивать деятельность предприятия, связанную с обеспечением контроля за уровнем исполнения договорных условий, и как следствие позволяют выявлять резервы снижения расходов энергосервисных компаний, связанных с нарушениями условий договоров, сроков исполнения обязательств и качества выполняемых работ.

Качество выполнения работ по договорам энергосервиса можно оценивать на основе изучения сумм претензий, штрафных санкций и поощрительных платежей, возникающих в ходе исполнения условий контракта, поскольку они оказывают существенное влияние на стоимость договора. Претензии по договору появляются в результате возникших по вине подрядчика задержек по срокам договора, его ошибок или недоработок при исполнении условий контракта, в случае простоя оборудования, исправления брака в работе и так далее. Поощрительные платежи являются показателем эффективности и качества выполненной работы. Они возникают в случаях выполнения обязательств раньше запланированных сроков, при проведении дополнительных мероприятий по обеспечению качества и безопасности работы, при использовании высокотехнических наукоемких технологий.

В связи с этим, по нашему мнению, при анализе выполнения обязательств необходимо учитывать изменения первоначальной стоимости контракта за счет претензий и поощрительных платежей и использовать их при расчете коэффициента стоимости контракта ($K_{\text{с.к}}$)

$$K_{\text{с.к}} = \frac{\text{Первоначальная стоимость контракта} - \text{Претензии по договору} + \text{Поощрительные платежи}}{\text{Первоначальная стоимость контракта}}$$

Если $K_{\text{с.к}} < 1$, то это свидетельствует об обеспечении недостаточного уровня качества при исполнении договорных обязательств и о низком уровне контроля со стороны исполнителя за ходом осуществляемых работ.

Если $K_{\text{с.к}} \geq 1$, то это говорит о качественно выполненной работе, о высокой степени профессионализма при исполнении обязательств по контракту и об обеспечении достаточного уровня контроля за качеством выполняемых работ, оказываемых услуг.

В диссертационном исследовании была предложена методика анализа отклонений от договорных условий, позволяющая оценивать выполнение обязательств по контрактам, и осуществлять анализ влияния этих факторов на финансовые результаты энергосервисной компании.

Методику сравнительного анализа исполнения договорных обязательств можно проиллюстрировать на примере заключенных договоров между подрядчиком - энергосервисной компанией ООО "Энергоремонт" и двумя заказчиками - атомной электростанцией и гидроэлектростанцией.

Таблица 1. Анализ качества выполненных работ и оказанных услуг предприятия ООО "Энергоремонт"

Показатели	Договор подряда №СР-0-114-2010 на выполнение работ на ГЭС	Договор подряда № 78-56-2010 на выполнение работ на АЭС
1. Первоначальная стоимость контракта, тыс.р.	29893	27900
2. Претензии по договору, тыс.р.:	1529,65	1141
2.1. Нарушение правил пожарной безопасности без возникновения пожара	25	-
2.2. Нарушение сроков выполнения работ	-	1116
2.3. Обнаружение в течение гарантийного срока эксплуатации дефектов по вине подрядчика	1494,65	-
2.4. Нарушение норм и правил по охране труда	10	25
3. Поощрительные платежи, тыс.р.	-	-
4. Коэффициент качества выполненных работ (Кс.к.)	0,95	0,96

Из приведенных расчетов видно, что при выполнении обязательств по обоим договорам значения коэффициентов стоимости контракта не достигает единицы. Это свидетельствует о том, что при исполнении энергосервисной компанией работ, ее работниками были нарушены основные требования по обеспечению качества и безопасности работ, как на ГЭС, так и на АЭС. В этом случае можно сделать вывод о том, что на предприятии низок уровень контроля за ходом работ при исполнении обязательств по контрактам, а также за соблюдением сотрудниками компании правил производственной дисциплины.

Для осуществления анализа финансовых результатов энергосервисной компании, а также для оценки отклонений в ходе исполнения договорных условий, можно использовать следующую аналитическую таблицу (см. табл. 2). Сравнительный анализ выполнения двух однотипных договоров, заключенных энергосервисной компанией с ГЭС и АЭС, позволяет выявить отклонения фактических доходов и расходов организации от предусмотренных договорами, оценить финансовые результаты по договорам и определить зависимость эффективности работы компании от выбора заказчика.

Применение такой методики позволяет руководству компаний принимать решения о выборе наиболее выгодных контрактов, отклонять предложения по договорам, которые могут принести убытки, или оптимизировать работу по тем направлениям, которые несут наибольшие финансовые затраты и невыгодны для организации. Для этого целесообразно рассчитывать показатели рентабельности каждого договора, как заложенные в условиях договоров и плановых сметах, так и фактические.

Таблица 2. Сравнительный анализ договоров предприятия ООО "Энергоремонт"

Показатели, тыс. руб.	Договор подряда №СР-114-2010 (ГЭС)					Договор подряда №78-56-2010 (АЭС)				
	В соотв. со сметой	В соотв. с доп. соглаше- нием	Факт	Отклонение		В соотв. со сметой	В соотв. с доп. соглаше- нием	Факт	Отклонение	
				От сметы	От доп. соглаш.				От сме- ты	От доп. соглаш.
1. Материальные затраты	8348,62	9276,56	9482,74	1134,12	206,18	6340,78	7112,53	7112,53	771,75	0,00
2. Затраты на оплату труда и отчисления на соц. нужды	4268,23	4306,80	4175,19	-93,04	-131,61	2481,37	2959,89	2959,89	478,52	0,00
3. Услуги производственного характера со стороны	2494,5	2779,65	2779,65	285,15	0,00	2140,97	2140,97	2140,97	0,00	0,00
4. Прочие прямые затраты в т.ч.:	1055,86	1055,86	1055,86	0,00	0,00	1520,16	1590,30	1590,30	70,14	0,00
4.1. Преддоговорные издержки договора №...	540,76	540,76	540,76	00,0	0,00	430,95	430,95	430,95	0,00	0,00
5. Итого прямые затраты	16167,21	17418,87	17493,44	1326,23	74,57	12483,28	13803,69	13803,69	1320,41	0,00
6. Общепроизводственные расходы	4259,72	3754,51	3754,51	-505,21	0,00	2690,81	2934,54	2934,54	243,73	0,00
7. Общехозяйственные расходы	2659,58	2396,32	2396,32	-263,26	0,00	2657,89	2541,71	2541,71	-116,18	0,00
8. Итого накладные расходы	6919,3	6150,83	6150,83	-768,47	0,00	5348,7	5476,25	5476,25	127,55	0,00
9. Всего полная себестоимость	23086,51	23569,70	23644,27	557,76	74,57	17831,98	19279,94	19279,94	1447,96	0,00
10. Выручка по договору	28875,00	29893,00	28363,35	511,65	1529,65	25470,00	27900,00	26759,00	1289,00	-1141,00
11. Претензии по договору	-	-	1529,65	1529,65	1529,65	-	-	1141,00	1141,00	1141,00
12. Поощрительные платежи	-	-	-	0,00	0,00	-	-	-	0,00	0,00
13. Прибыль по договору	5788,49	6323,30	4719,08	-1069,41	-1604,22	7638,02	8620,06	7479,06	-158,96	-1141
14. Налог на прибыль	1157,7	1264,66	943,81	-213,89	-320,85	1527,61	1725	1495,81	-31,8	-229,19
15. Чистая прибыль (убыток) по договору	4630,79	5058,64	3775,27	-855,52	-1283,37	6110,41	6895,1	5983,25	-127,16	-911,85
16. Рентабельность по договору по отношению к выручке	0,16	0,17	0,13	-0,03	-0,04	0,24	0,25	0,22	-0,02	-0,03

В целом, предложенные методические основы учета и анализа расходов, связанных с заключением и выполнением договоров на обслуживание объектов атомной энергетики, позволяют повысить уровень информационного обеспечения управления деятельностью предприятий энергосервиса.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. Шапорева Е.С. Специфика учета контрактных отношений между субъектами атомной энергетики и энергосервисными компаниями. // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. - №1, 2009. - 0,5 п.л.
2. Шапорева Е.С. Особенности учета трансакционных издержек при заключении договоров на оказание услуг в атомной энергетике. // Вестник Самарского государственного экономического университета. - №3 (53), 2009. - 0,5 п.л.
3. Шапорева Е.С. Учетно-информационное обеспечение эффективности деятельности сервисных предприятий в энергетике. // Вестник Самарского государственного экономического университета. - №1 (63), 2010. - 0,7 п.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

4. Шапорева Е.С. Влияние договорных отношений на организацию учета на рынке энергосервисных услуг. // Формирование социально-экономической политики регионов: материалы научно-практической конференции.-Балаково: Балаковский институт экономики и бизнеса (филиал) СГСЭУ, 2008.- 0,5 п.л.
5. Шапорева Е.С. Отражение в учете энергосервисных предприятий преддоговорных затрат. // Интегральные процессы в экономике и профессиональном образовании: материалы Международной научно-практической конференции, под ред. Т.В. Королевой, А.И.Кибыша - М.: Российский университет кооперации, 2009. - 0,3 п.л.
6. Шапорева Е.С. Анализ развития энергосервисной деятельности в системе электроэнергетики России. // Формирование социально-экономической политики регионов: материалы научно-практической конференции. -Балаково: Изд. центр Балаковского института экономики и бизнеса (филиал) СГСЭУ, 2009.- 0,5 п.л.
7. Шапорева Е.С. Анализ качества исполнения договорных обязательств в энергосервисной деятельности. // Баланс: Альманах: Вып.4. / Саратовский государственный социально-экономический университет.- Саратов, 2010. - 0,5 п.л.

Автореферат

Подписано в печать 10.11.2012г

Бумага типогр. №1

Печать офсетная

Заказ 473

Формат 60х84 1/16

Гарнитура "Times"

Уч.-изд. л. 1,0

Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.

